

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080031

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1650/2020, de 3 de diciembre de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5755/2019***SUMARIO:**

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Derivación de la responsabilidad. *Contratistas o subcontratistas que contraten ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal. Actividad económica principal.* La cuestión planteada ha sido ya resuelta por las SSTs de 7 de noviembre de 2019 recurso n.º 4234/2017 (NFJ075985), de 13 de febrero de 2018, recurso n.º 53/2017 (NFJ069867) y, particularmente (por referirse a un supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria), la de 3 de abril de 2018, recurso n.º 427/2017 (NFJ070172), que la responden en el sentido que aquí defiende la mercantil recurrente y a la que la Sala se remite y en la que se determinó que el art. 174.5 LGT solo puede tener plena efectividad si la Administración está obligada a suministrar al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal y que cabe reconocer al responsable, conforme a tal precepto y a la jurisprudencia de esta Sala, plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y respecto de aquellas liquidaciones, reconocimiento que se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas. Respecto a la segunda cuestión planteada, referida al alcance que tiene la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.f) LGT, considera el Tribunal que está referida a la parte del importe de las obligaciones del contratista o subcontratista, cuya responsabilidad se extiende, que tenga como hecho generador las obras o servicios que hayan sido objeto de la contratación o subcontratación y que incumbe a la Administración tributaria la carga de probar que las deudas tributarias derivadas están relacionadas con las prestaciones que hayan sido objeto de contratación o subcontratación; carga que es independiente de la certificación prevista para eludir la responsabilidad subsidiaria. Procede anular la sentencia recurrida y que esta Sala enjuicie la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia, con el resultado final de la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de actuación administrativa que fue objeto de la impugnación jurisdiccional [Vid. ATS de 16 de enero de 2020, recurso n.º 5755/2019 (NFJ076093) y SAN de 19 de junio de 2019, recurso n.º 157/2018 (NFJ074429) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41.6, 43.1. f) y 174.
RD 939/2005 (RGR), art. 61.2.

PONENTE:

Don Nicolás Antonio Maurandi Guillen.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.650/2020

Fecha de sentencia: 03/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5755/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/12/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 5755/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente
D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 5755/2019 ante la misma pende de resolución, interpuesto por SADA P.A. CATALUNYA, S.A., representada por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros y defendida por el abogado don Alfonso Santander Almendros, contra la sentencia de 19 de junio de 2019 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso- administrativo núm. 157/2018).

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado representada y defendida el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene la siguiente parte dispositiva:

" FALLAMOS:

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo número 157/2018, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad SADA P.A. CATALUNYA SA, antes Agrovic Noroeste SA, representada por el Procurador D. Antonio Miguel Angel Araque Almendros, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 noviembre 2017 en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria ; con imposición de costas al recurrente".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de SADA P.A. CATALUNYA, S.A., se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 16 de enero de 2020 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación procesal de SADA P.A. CATALUNYA, S.A., presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras exponer las infracciones normativas y jurisprudenciales reprochadas a la sentencia recurrida, se terminaba así:

" SUPLICO

Que, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 19 de junio de 2019 (rec. nº 157/2018) y, declarando haber lugar al mismo, la case y anule, y estimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo (rec, nº 157/2018) ordene la anulación de los actos administrativos impugnados, estableciendo los criterios interpretativos expuestos en el apartado II del presente recurso. Todo ello con imposición de costas a la Administración demandada".

Quinto.

El Abogado del Estado también formalizó su oposición al recurso de casación con un escrito que finalizaba así:

" SUPLICA A LA SALA que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida y subsidiariamente, para el caso de que se estimara el recurso en la cuestión relativa a la posibilidad de examinar la caducidad del procedimiento inspector y sus efectos, acuerde la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia se pronuncie sobre dicha cuestión".

Sexto.

Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 17 de noviembre de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Reseña inicial de los hechos y actos administrativos litigiosos y del proceso jurisdiccional seguido en la instancia; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.*

1.- SADA P.A. CATALUNYA, S.A. (SADA, en lo sucesivo) es una empresa especializada en la producción avícola.

2.- El acuerdo de 5 de abril de 2011, dictado por la dependencia de recaudación de la Delegación de la Administración Tributaria (AEAT), declaró a SADA responsable subsidiaria, con un alcance de 256.075,44 euros, de determinadas deudas tributarias contraídas por ECONET, al amparo de lo establecido en el artículo 43.1.f) de la LGT 2003.

El hecho invocado para esa derivación de responsabilidad fue que ECONET prestó durante los años 2006 y 2007 sus servicios de limpieza en el matadero de aves en el que SADA realizaba su actividad empresarial.

Y las deudas concretamente exigidas, por sus cuantías iniciales en periodo voluntario, fueron las siguientes:

Liquidación provisional del IVA de 2006, por importe de 122.786,15 € Liquidación provisional del IVA de 2007, por importe de 134.189,29 €.

3.- Interpuso reclamación económico-administrativa y le fue desestimada por resolución de 22 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR-C) de Cataluña; y, planteado recurso de alzada, este fue desestimado por resolución de 30 de noviembre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Central.

4.- La mercantil dedujo recurso contencioso-administrativo frente a la resolución anterior y le fue desestimado por la sentencia que es objeto de esta casación.

5.- El recurso de casación ha sido interpuesto también por SADA P.A. CATALUNYA, S.A.

Segundo. *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

" 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

a) Delimitar si la posibilidad que brinda el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al responsable de discutir la liquidación o la sanción que se le derivan, conlleva además, tanto la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición los expedientes relativos a esos actos, como la posibilidad de revisar los antecedentes de hecho que motivaron los pronunciamientos judiciales dictados frente al deudor principal, determinando al respecto el alcance revisor del citado artículo 174.5 y si el procedimiento que debe seguirse ante el deudor principal es análogo al que debe aplicarse al responsable subsidiario.

b) Precisar el alcance de la expresión "en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación" contenida en el primer párrafo del artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria, a efectos de determinar el alcance de la derivación de responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores.

En particular, si el único modo de eludir la responsabilidad subsidiaria es la presentación de la certificación de la ausencia de deudas a que se refieren los párrafos segundo y tercero del mismo precepto o si incumbe a la Administración la carga de probar que las deudas derivadas están relacionadas con las prestaciones relativas al objeto de la contratación o subcontratación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 174.5 y 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Tercero. *El contenido del acuerdo de derivación de responsabilidad invocado expresamente por el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación.*

Según la primera parte del fundamento de derecho cuarto de la sentencia recurrida fue éste:

"El acuerdo de derivación impugnado hace hincapié en que se ha declarado fallido al deudor principal en fecha 29 mayo 2009.

Y se relatan como hechos que el 21 septiembre 2007 se notifica en voluntaria a ECONET la liquidación provisional del IVA 2006 en el que se dice que se ha detectado que la compensación de cuotas del ejercicio anterior es incorrecta y por tanto se minorra la compensación en la liquidación provisional. Dándose por válidos la cifra de ventas y minorando la totalidad del IVA deducible al no haber presentado justificación documental.

El 22 septiembre 2009 se notifica la liquidación IVA 2007 y se minorra la totalidad del IVA soportado al no haber presentado justificación documental para comprobar la concurrencia de los requisitos materiales y formales para su deducibilidad.

En ambas liquidaciones no se ha verificado la realidad de la cifra de ventas. Las imputaciones a través del modelo 347 en el ejercicio 2006 y en el ejercicio 2007 no coinciden con las cantidades incluidas en la declaración y aceptadas en la liquidación provisional. Por lo que, ya que no es posible conocer con exactitud la parte de la cuota liquidada que es atribuible a la entidad SADA.

Y teniendo en cuenta que la opción de cálculo más favorable con la información disponible para los intereses de SADA P.A. CATALUNYA, S.A. es la reflejada en las imputaciones realizadas por la entidad SADA (972.872,37 en el año 2007 y 903.528,61 en el año 2006).

Por tanto, le corresponden unas ventas de 778903,97 en 2006 y de 838683,08 en 2007 sin incluir el IVA. Los I.V.A. respectivos correspondientes a 2006 y 2007 ascienden a 124.624,63 y 134.189,29.

Econet sólo realizó el ingreso de 1838'49€ durante el procedimiento de apremio".

Cuarto. *La sentencia recurrida: su apreciación de hechos y sus razonamientos que son relevantes para lo que se debate en el actual recurso de casación.*

Se encuentran en el fundamento de derecho (FJ) sexto, cuyo contenido, sistematizado como seguidamente se hace, es el que continúa:

1.- Hechos.

"La liquidación IVA 2006 notificada a ECONET trae causa de una compensación de cuotas de un ejercicio anterior incorrecto por no haber presentado justificación documental.

E igualmente 2007 y ninguna de las dos trae causa de los servicios de limpieza prestados por Econet a la actora.

Sada abonó todas las facturas emitidas por Econet incluyendo las cuotas de IVA repercutido por sus servicios y parte del art. 43.1.f que dice:

Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación".

2.- La posición del Abogado del Estado.

"Considera el Abogado del Estado que estamos ante una desviación procesal por no haberse suscitado con anterioridad ante los órganos económico administrativos. Una cuestión nueva no planteada no puede abrir un debate".

3.- Las razones para rechazar la impugnación que había planteado la mercantil demandante sobre la inaplicabilidad del artículo 47.1.f) de la LGT 2003 porque las deudas objeto de derivación quedaban fuera del ámbito de dicho precepto legal.

"No obstante, lo aquí suscitado debe ser rechazado, pues solo existe algún efecto exonerador si se hubiese aportado certificado de deudas, que no existe para estos ejercicios.

Debe tenerse en cuenta que en el expediente administrativo consta que Econet había solicitado a la AEAT para la persona con la que contrataba SADA, un certificado de deudas, y en esos certificados que obran en el expediente, de fecha 23 noviembre 2004 y 28 diciembre 2004, se manifiesta, en el primero, que Econet no consta que haya presentado declaración o autoliquidación de las deudas siguientes y enumera tales deudas que son IVA 2003 e IVA 2004 y retenciones a cuenta IRPF.

Esta documentación se solicita en supuestos de relaciones empresariales y con la finalidad de evitar posibles responsabilidades subsidiarias o solidarias. Por ello, este certificado que la deudora principal solicitaba para la hoy actora no tenía otro objeto que tratar de cubrirse en supuestos de derivación de responsabilidad al ser conocedora de que Econet podría tener obligaciones tributarias vencidas y no cumplidas. Sin embargo, estos certificados solicitados por Econet son anteriores a las deudas derivadas sobre las que no se solicitó certificado alguno por lo que no existe efecto exonerador de tipo alguno.

En el expediente administrativo constan facturas de Econet de 2006 y 2007, todas de servicio limpieza donde se hace constar el IVA correspondiente, pero ECONET devengaba a la Hacienda el IVA por esos servicios de limpieza que hemos dicho constituyen actividad principal de la actora y de ahí la responsabilidad por esos dos ejercicios.

Estamos ante una actividad que la actora debe realizar, pero ese servicio lo efectúa a través de Econet, y esa obligación surge del contrato de prestación de servicios de limpieza en el que se hace constar que la actora SADA, es arrendataria de las instalaciones del matadero de aves de Copaga S Coop y que la entidad Econet tiene un contrato con Copaga para la realización de los trabajos de limpieza en el matadero y SADA se subroga en el contrato que mantienen Econet y Copaga y se hace extensivo el contrato a las instalaciones de la sala de Incubación sita en la partida da Montagut s/n.

Además, la actora no queda indefensa, dispone de una acción de regreso contra el deudor principal, y reiteramos que no solicitó -pudiendo hacerlo y sin indicar por qué no lo hizo- el certificado que le hubiese podido poner en su conocimiento el incumplimiento del deudor principal de sus obligaciones tributarias".

Quinto. *El recurso de casación de SADA P.A. CATALUNYA, S.A.*

Tras exponer la parte dispositiva del auto de admisión del recurso de casación, el recurso de casación señala como normas infringidas por la sentencia recurrida los artículos 43.1.f) y 174.5 de la LGT 2003.

I.- En lo que se refiere a la infracción del artículo 43.1.f) de la LGT 2003, el desarrollo argumental del recurso de casación se puede resumir en estas ideas o argumentos.

I.1.- El presupuesto básico para apreciar dicha infracción son estas dos afirmaciones fácticas de la sentencia aquí recurrida: (i) que ninguna de las dos liquidaciones de 2006 y 2007 "trae causa de los servicios de limpieza prestados por Econet a la actora"; y (ii) que "Sada abonó todas las facturas emitidas por Econet incluyendo las cuotas de IVA repercutido por sus servicios (...)".

I.2.- Ese 43.1.f) de la LGT 2003 debe ser interpretado preferentemente, según lo dispuesto en el artículo 3 del Código civil, con un criterio literal. Lo que exige tomar en consideración que, en lo que hace al alcance de la responsabilidad subsidiaria que se dispone para las personas que contraten o subcontraten la ejecución de obra o la prestación de servicios correspondiente a su actividad económica principal, ese alcance se define con esta expresión literal:

"tributos que deban repercutirse (...) en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto o de la contratación o subcontratación".

El resultado de lo anterior es que, en el caso litigioso, esa responsabilidad subsidiaria está referida a

"las cuotas IVA repercutidas por los servicios de limpieza prestados por ECONET".

El que acaba de exponerse es el alcance máximo de un supuesto legal la propia subsidiaria; y la exoneración que se regula en los párrafos 2º a 5º del precepto de que venimos hablando, para el certificado de encontrarse al corriente en las obligaciones tributarias, está referida a ese alcance máximo.

Así lo acredita esta frase literal del párrafo 2º

"La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no era exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado (...)".

La Dirección General de Tributos también ha sostenido que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.f) no tiene un alcance general en el sentido de que abarque a todas las deudas tributarias. Lo que supone decir que no se responsabiliza al empresario titular de la actividad de todas las deudas tributarias de la persona con la que contrate o subcontrate, sino sólo de aquéllas que han tenido su origen en la contratación o subcontratación que ha realizado.

De esa interpretación se deducen las siguientes conclusiones:

- (i) El supuesto de responsabilidad alcanza exclusivamente a "tributos que deban repercutirse (...) en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto o de la contratación o subcontratación".
- (ii) Quedan fuera de este supuesto de responsabilidad otro tipo de tributos y aquellas cantidades que deban repercutirse o retenerse, pero no se correspondan con las obras o servicios que hayan sido objeto de la contratación o subcontratación.
- (iii) Se exonera de la responsabilidad mencionada en el epígrafe (i) para aquellos que hayan obtenido del contratista o subcontratista un certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias en los términos, de los párrafos 2º a 5º del artículo 43.1.f) LGT 2003.

Queda claro que el legislador se está refiriendo al importe del IVA que ha de ser repercutido sobre destinatario de las obras o servicios que hayan sido objeto de la contratación o subcontratación. Y que queda al margen de la responsabilidad subsidiaria regulada en este artículo 43.1.f) el IVA soportado por el contratista o subcontratista que no deriven de las obras o servicios objeto de la contratación sino de otras operaciones (desarrolladas con anterioridad, con posterioridad o con terceros).

Habiendo dado por acreditado la sentencia recurrida que las liquidaciones IVA 2006 y 2007 no traían causa de los servicios contratados, es contrario al artículo 43.1.f) extender la responsabilidad subsidiaria con otro origen distinto.

I.3.- La aplicación del criterio interpretativo teleológico que subsidiariamente establece el código civil también conduce al resultado anterior.

La finalidad pretendida por el legislador con la introducción de este supuesto de responsabilidad subsidiaria es clara: perseguir aquellas prácticas fraudulentas en las que una empresa principal utiliza subcontratas, más o menos ficticias, con la finalidad de eludir, a través de estas últimas, sus obligaciones tributarias de retención, repercusión de ingreso relativas a la actividad subcontratada.

En el caso litigioso resulta imposible sostener que estemos en presencia de prácticas fraudulentas como las que trata de remediar este supuesto legal de responsabilidad subsidiaria. Porque quedó acreditado que la recurrente abono puntualmente las cuotas de IVA la actividad contratada a ECONET; y porque las liquidaciones IVA 2006 y 2007 no traen causa de los servicios contratados.

II.- Para defender de infracción denunciada del artículo 174.5 de la LGT 2003 se invocan principalmente los criterios interpretativos establecidos en las sentencias de esta Sala y Sección de 13 de marzo de 2018 (casación 53/2017) y 3 de abril de 2018 (casación 427/2017).

Sexto. *La oposición del Abogado del Estado.*

I.- Su exposición tiene un apartado 1 en el que inicialmente se invoca lo que acuerda el auto de admisión del recurso de casación.

Para, a continuación, señalar que ya no se cuestiona que nos encontremos ante la subcontratación de una actividad vinculada con la actividad principal de la aquí recurrente; y, sobre todo, subrayar que las dos cuestiones a examinar son aquellas sobre las que se pronunció la sentencia recurrida en su FJ sexto antes transcrito y en el posterior FJ ("sexta") que rechazó la petición de caducidad del procedimiento inspector.

II.- Seguidamente su apartado 2 analiza y expone las dos infracciones alegadas por la recurrente, referidas, respectivamente, a los artículos 43.1.f), apartado primero, y 174.5, ambos de la LGT 2003.

III.- En lo que concretamente se refiere a la infracción del artículo 43.1.f), la oposición que frente a ella esgrime el Abogado del Estado puede ser sintetizada en las siguientes ideas:

(a) Alude el defensor público a lo que en su opinión es la tesis de la parte recurrente, que consiste en delimitar el alcance de la responsabilidad de ese artículo 43.1.f) resultante de su expresión

"en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación".

Una tesis que deja al margen de esa responsabilidad estas concretas cuotas devengadas o soportadas por el contratista o subcontratista: las que no deriven de las obras o servicios objeto o de la contratación o subcontratación, por proceder de otras operaciones desarrolladas con anterioridad, posteriormente o con terceros.

(b) Reconoce expresamente el Abogado del Estado que el inciso legal antes transcrito hace referencia al alcance la responsabilidad como sostiene el recurrente y, por ello, las deudas tributarias que se reclaman por derivación deben tener su "origen" en la contratación o subcontratación.

(c) Viene a decir también que, en lo que se refiere al "importe" de esa responsabilidad que se extiende o deriva con carácter subsidiario, tratándose de tributos sujetos a repercusión, no podrá superar el importe de la cuota que haya de repercutir el contratista o subcontratista a su empresario principal o razón de la contratación o su contratación.

(d) Afirma a continuación que el "hecho determinante" de esa responsabilidad subsidiaria es la "falta de ingreso" de las cuotas que hubieron de repercutirse por estar vinculadas a la contratación o subcontratación; y que ello es así con independencia del motivo que imponga la regularización.

Y añade que se discrepa de la parte recurrente en lo que afirma sobre que deben excluirse las cantidades que hayan sido regularizadas como consecuencia de operaciones anteriores, posteriores o realizadas con terceros.

(e) Dice también que, siguiendo esa interpretación, la Administración tributaria para declarar esta modalidad de responsabilidad subsidiaria cumple con acreditar: (i) la existencia de la contratación o subcontratación; (ii) que fueron repercutidas (a quien se pretende declarar responsable subsidiario) las cuotas correspondientes a la facturación de los trabajos contratados o subcontratados; y (iii) que esas cuotas no han sido ingresadas en su totalidad o en una determinada proporción.

(f) Señala igualmente que podía sostenerse que este régimen de responsabilidad subsidiaria es contrario al principio de proporcionalidad, al imponerse a dicho responsable subsidiario fiscalizar de la persona del contratista o subcontratista es bien cumplidora de sus obligaciones fiscales; pero que a esta censura debe oponerse el medio que ha sido establecido por legislador para evitar la responsabilidad subsidiaria de que se viene hablando, medio consistente en un certificado que puede solicitarse de Administración tributaria y esta tiene la obligación de expedir.

(g) Dice que el auto de admisión, cuando hace recaer sobre la Administración la carga de probar que las deudas "están relacionadas con las prestaciones relativas al objeto o de la contratación o subcontratación", parece referirse a la necesidad de que la Administración acredite algún elemento más que esos tres que antes han sido señalados; un algo más que podría estar vinculado con la causa de regularización que han determinado el nacimiento de la obligación principal del contratista o subcontratista.

Y especifica que el ejemplo paradigmático podría ser la existencia de saldos anteriores no reconocidos que tuviesen de ser compensados.

(h) Finalmente, el Abogado del Estado dice que la Administración tributaria habría cumplido con acreditar los extremos necesarios para la derivación de responsabilidad.

Y aduce, en cuanto a esa acreditación, que el acuerdo de derivación de responsabilidad hizo constar los concretos extremos que son consignados en el fragmento del FJ cuarto de la sentencia recurrida (antes transcrito en el FJ tercero de la actual sentencia).

IV.- En lo que se refiere a la infracción del artículo 174.5 LGT 2003, subraya el Abogado del Estado que la cuestión interpretativa que se plantea el auto de admisión ha sido ya resuelta por esta Sala y Sección en su STS de 3 de abril de 2018 (casación 427/2017).

Séptimo. *Respuesta interpretativa a las cuestiones fijadas en el auto de admisión del recurso de casación.*

I.- Una aclaración inicial.

La primera cuestión está ya resuelta por esta Sala, entre otras, en la STS de 3 de abril de 2018 (casación 427/2017), por lo que basta con ratificar el criterio que sobre dicha cuestión fue establecido en dicha sentencia.

Únicamente ha de responderse la segunda, referida al significado que ha de darse a la siguiente expresión legal (incluida en el artículo 43.1.f) de la LGT 2003):

"en la parte que correspondan a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación".

II.- La búsqueda de la respuesta a esa segunda cuestión exige efectuar estas previas consideraciones.

Cuando el artículo 43.1.f) de la LGT 2003 configura este específico supuesto de extensión responsabilidad subsidiaria, la lectura de su texto literal permite advertir que en él se subrayan con claridad estas dos cosas:

(a) que el obligado principal cuya responsabilidad se extiende tiene que haber actuado en el marco de una contratación o subcontratación, mediante la cual se proporcionan, a esa otra persona a la que se extiende la responsabilidad (con carácter subsidiario), bienes o servicios que se integran en la actividad económica principal de esta última persona; y

(b) que las obligaciones tributarias, que son objeto de esa extensión, quedan circunscritas a las relativas a tributos que deban ser repercutidos o a cantidades que deban ser retenidas por ese obligado principal, pero no en la totalidad de esas obligaciones "sino tan solo" en la parte que corresponda a las obras y servicios objeto de la contratación o subcontratación.

Todo lo cual supone que no se extienden al responsable subsidiario todas las obligaciones tributarias de ese obligado principal, sino tan solo las que quedan acotadas dentro de estos dos límites: (i) el cualitativo concerniente a que tal obligado principal tiene que haber actuado necesariamente en calidad de contratista o subcontratista; y (ii) el cuantitativo relativo a que, dentro del importe total de una obligación tributaria correspondiente al obligado principal, solo será susceptible de extensión, por esta específica vía del artículo 43.1.f) de la LGT 2003, la parte de ese importe total que tenga su hecho generador en las obras o servicios que hayan sido objeto de la contratación o subcontratación.

Así resulta de los términos literales del precepto que, como acertadamente apunta la parte recurrente, se ven confirmados por su hermenéutica finalista. Pues si la ley conecta el supuesto generador de esta responsabilidad subsidiaria a la necesaria concurrencia de un contrato o subcontrato, es claro que lo pretendido es evitar que, mediante estas convenciones, pueda facilitarse la elusión de la tributación generada por unas obras y servicios que van destinadas a la actividad económica principal del responsable subsidiario.

III.- La respuesta que debe darse a los interrogantes de incluidos en esa segunda cuestión son éstas:

(a) El alcance que tiene la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.f) de la LGT 2003 es que está referida a la parte del importe de las obligaciones del contratista o subcontratista, cuya responsabilidad se extiende, que tenga como hecho generador las obras o servicios que hayan sido objeto de la contratación o subcontratación.

(b) Incumbe a la Administración tributaria la carga de probar que las deudas tributarias derivadas están relacionadas con las prestaciones que hayan sido objeto de contratación o subcontratación; carga que es independiente de la certificación prevista para eludir la responsabilidad subsidiaria.

Octavo. Decisión del litigio.

Desde el criterio interpretativo que ha quedado expuesto, procede declarar haber lugar al recurso de casación, anular la sentencia recurrida y que esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo enjuicie la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia.

Con el resultado final de la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de actuación administrativa que fue objeto de la impugnación jurisdiccional.

La razón de que así deba ser son esas premisas fácticas de la sentencia de instancia aquí recurrida que afirman, respecto de las liquidaciones IVA 2006 y 2007 que fueron derivadas a la entidad recurrente, que no traen causa de los servicios de limpieza que le prestó Econet.

Debiéndose señalar que, para combatir eficazmente esas apreciaciones fácticas, resultaba inexcusable al Abogado del Estado, y no lo ha hecho, haber señalado y singularizado las operaciones que determinaron esas liquidaciones, así como las personas a las que estaban referidas.

Noveno. Costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 93.4 y 139.3 de la LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Y, sobre las de la instancia, son de apreciar la clase de dudas a que hace referencia el artículo 139.1 del anterior texto legal.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico séptimo de la presente sentencia.
- 2.- Declarar haber lugar al presente Recurso de Casación número interpuesto por SADA P.A. CATALUNYA, S.A., contra la sentencia de 19 de junio de 2019 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 157/2018); sentencia que se anula y deja sin efecto a los efectos de lo que seguidamente se decide.
- 3.- Estimar el recurso contencioso administrativo que fue interpuesto en el proceso de instancia por SADA P.A. CATALUNYA, S.A.; y anular las resoluciones dictadas en la fase económico-administrativa y el acuerdo de derivación de responsabilidad que fueron objeto de impugnación jurisdiccional.
- 4.- Sobre las costas de este recurso de casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad; y sobre las correspondientes al proceso de instancia no se hace especial pronunciamiento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.-

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.